

# ابطال بخشنامه های شماره ۲۸۹۷۴/۲۵۹۶-۲۱۱ مورخ

## ۲۴/۷/۸۵ و شماره ۱۷۹۸۸ مورخ ۱۵/۷/۸۶

شماره دادنامه: 330

تاریخ: 10 / 08 / 1389

کلاس پرونده: 87 / 983

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

شاکی: آقای عبدالرزاق جامی فروشانی.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه های شماره 2596 / 28974 - 211 مورخ 24 / 7 / 85 و شماره 17988 مورخ 15 / 86 / 7 سازمان امور مالیاتی کشور و اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان و رأی شماره 410 مورخ 3 / 6 / 87 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری.

گردشکار: شاکی در دادخواست تقدیمی خود اعلام داشته است، طبق ماده 167 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال 66 و اصلاحیه مصوب 80 / 11 / 27، وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید، بدیهی است منظور از جریمه مذکور در عبارت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه در ماده فوق جریمه قبل از تقسیط است نه بعد از تقسیط. لذا بخشنامه شماره 2596 / 28974 - 211 مورخ 24 / 5 / 85 رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور که مقرر می دارد: تضمین کافی برای جرایم تاخیر دوران تقسیط اخذ گردد تا در صورت پرداخت به موقع اقساط در سررسیدهای مقرر بنا به درخواست مؤدی نسبت به بخشودگی جرایم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید و بخشنامه شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 86 مدیر کل امور مالیاتی استان اصفهان که دستورالعمل برای جرایم دوران تقسیط صادر گردیده است و دادنامه شماره 410 مورخ 3 / 6 / 87 هیأت عمومی دیوان عدالت اداری که در تایید بخشنامه های مورد شکایت صادر شده است، رجعت به ماده 158 قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 28 / 12 / 45 می باشد، که مقرر می داشت: وزارت دارایی می تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند با اضافه نمودن زیان دیر کرد متعلق قرار تقسیط برای مدتی که از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی از دو سال تجاوز نکند، بگذرد ولی در راستای فرمان امام خمینی (ره) راجع به حذف قوانین خلاف شرع مقدس اسلام به موجب تبصره یک ماده 4 لایحه قانونی مربوط به اصلاح پاره ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب 2 / 3 / 59، عبارت به اضافه نمودن زیان دیر کرد متعلق از ماده 158 حذف شد. با این تفاوت که در بخشنامه های موصوف زیان دیر کرد متعلق را طبق ماده 146 قانون معادل سه چهارم یک درصد در ماه در مورد مؤدیانی مشمول قانون نظام صنفی و یک درصد در ماه در سایر موارد را به جرایم تأخیر دوران تقسیط با سود 2 / 5 % در ماه تغییر دادند که این برخلاف ماده 190 و 167 قانون مصوب سال 66 می باشد. بدین نحو که، چنانچه مودی به هر دلیل قادر به پرداخت یکی از اقساط بدهی اش در سر رسید مقرر نگردد، برخلاف ماده 190 قانون جریمه ای معادل 2 / 5 % مالیات قسط پرداخت نشده، به ازای هر ماه تأخیر تعلق می گیرد، بهره متعلق به مالیات تمام اقساط را که در بخشنامه اداره کل نامبرده 12 قسط فرض شده است دریافت نمایند، یا چنانچه مدت تقسیط مالیات سه سال باشد، سود متعلق به مدت سه سال دوران تسط را به جهت تاخیر در پرداخت یکی از اقساط اخذ نمایند، به عبارت دیگر سود متعلق به مالیاتهای اقساط پرداخت شده را به خاطر تاخیر در پرداخت یک قسط مالیات، تحت عنوان جریمه تاخیر دوران تقسیط از مودی وصول نمایند. در صورتی که طبق ماده 167 به دوران تقسیط جریمه ای تعلق نمی گیرد تا حسب بخشنامه سازمان یاد شده در صورت پرداخت به موقع اقساط سر رسیده های مقرر و بنا به درخواست مودی نسبت به بخشودگی جرایم مزبور و استرداد تضمین اخذ شده اقدام لازم به عمل آید. لذا با تغییر سود دوران تقسیط به جرایم تاخیر دوران تقسیط حرمت ربا که در آیه شریفه 275 سوره بقره با نص صریح احل الله البیع و حرم الربا بیان گردیده است، از بین نخواهد رفت، بنابراین

وصول جریمه دوران تقسیط که نوعی مالیات است، بدون اخذ مجوز قانونی بر خلاف اصل 51 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است که مقرر می‌دارد: هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون علیهذا به لحاظ مغایرت بخشنامه‌ها و دادنامه مورد شکایت با موازین شرعی به استناد ماده 41 قانون دیوان عدالت اداری، متقاضی ابطال آن می‌باشم. مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت شاکی طی لایحه دفاعیه ای به شماره 134682 / 212 مورخ 24 / 12 / 87، اعلام داشته است، شاکی قبلاً نیز شکایت مشابهی را دائر بر ابطال بخشنامه‌های معترض عنه به لحاظ مغایرت با قانون تقدیم آن هیأت نموده که تحت کلاسه 86 / 530 مطرح رسیدگی و برابر لایحه دفاعیه شماره 42244 / 212 مورخ 2 / 5 / 87، تبادل لوایح شده و نهایتاً با رسیدگی دادنامه شماره 410 مورخ 3 / 6 / 87، دائر بر عدم مغایرت بخشنامه‌های مورد اعتراض با قانون و خارج از حدود و اختیارات قانونی دولت شناخته نشده است اینک مجدداً شاکی نسبت به همان موضوع که قبلاً رسیدگی شده با خواسته جدید دائر بر ابطال بخشنامه‌های مورد اعتراض و همچنین دادنامه فوق‌الذکر به دلیل مغایرت با شرع تقاضای رسیدگی نموده است، نظر به اینکه به استناد مقررات حکم **ماده 41 قانون دیوان عدالت اداری** پرونده جهت اظهارنظر می‌بایستی به شورای محترم نگهبان ارسال شود و از سویی نظر فقهای شورا برای هیأت عمومی لازم‌الاتباع بوده با وصف حاضر این سازمان با توجه به مقررات یاد شده مواجه با تکلیفی نمی‌باشد. دبیر محترم شورای نگهبان در خصوص ادعای خلاف شرع بودن موضوع بخشنامه‌های شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 7 / 1385 و شماره 17988 مورخ 3 / 6 / 87، اعلام داشته‌اند، چون اخذ تضمین در مقابل پرداخت مالیات و جریمه دیرکرد آن است و هیچ یک از این دو دین نیست فلذا این تضمین مصداق الزام به پرداخت ربا نیست. اما چون مفروض این است که قانونی دال بر تعلق پرداخت مبلغ تضمین شده نداریم از این رو اخذ تضمین، الزام به پرداخت مبلغی زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی است و از مصادیق اکل مال به باطل و خلاف موازین شرعی است و برگرداندن چک‌های تضمینی به شرط چک‌های اصلی حل مشکل نمی‌کند، زیرا اگر در وقت خود این چک‌ها پرداخت نشد، گرفتن تضمین اقتضای گرفتن وجه چک‌های تضمینی را می‌کند و خلاف موازین شرع و حرام است.

هیأت عمومی **دیوان عدالت اداری** در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید. **رأی هیأت عمومی** با عنایت به نامه شماره 38169 / 30 / 89 مورخ 13 / 2 / 1389 قائم مقام محترم دبیر شورای نگهبان، متضمن اعلام نظر فقهای معظم آن شورا مبنی بر اینکه چون اخذ تضمین در مقابل پرداخت مالیات و جریمه دیرکرد آن است و هیچ یک از این دو دین نیست، فلذا این تضمین مصداق الزام به پرداخت ربا نیست اما چون مفروض این است که قانونی دال بر تعلق پرداخت مبلغ تضمین شده نداریم. از این رو اخذ تضمین، الزام به پرداخت مبلغی زائد بر حق متعلق سازمان امور مالیاتی است و از مصادیق اکل مال به باطل و خلاف موازین شرعی است و برگرداندن چک‌های تضمینی به شرط پرداخت چک‌های اصلی حل مشکل نمی‌کند، زیرا اگر در وقت خود، این چک‌ها پرداخت نشد، گرفتن تضمین اقتضای گرفتن وجه چک‌های تضمینی را می‌کند و خلاف موازین شرع و حرام است علیهذا بخشنامه‌های شماره 28974 / 2596 - 211 مورخ 24 / 7 / 1385 سازمان امور مالیاتی کشور و شماره 17988 مورخ 15 / 7 / 1386 اداره کل امور مالیاتی استان اصفهان در اخذ تضمین منجر به دریافت وجه مازاد بر اصل مالیات و جریمه متعلقه، در اجرای ماده 41 قانون دیوان مغایر شرع تشخیص و مستنداً به بند یک ماده 19 و ماده 20 قانون دیوان عدالت اداری حکم بر ابطال آنها از تاریخ صدور، صادر و اعلام می‌گردد.

محمد جعفر منتظری

رئیس هیأت عمومی **دیوان عدالت اداری**